

VENTAS Y SERVICIOS - NUEVO TEXTO - ART. 2, N°2, ART. 8 - CÓDIGO DE COMERCIO, ART. 3, N°7. (Ord. N° 1124, de 31-05-2018)

SOLICITA CONFIRMAR QUE LOS SERVICIOS DETALLADOS EN SU PRESENTACIÓN SON DE AQUELLOS PROPIOS DE UNA AGENCIA DE NEGOCIOS. ADEMÁS, CONSULTA SI LA TRANSFERENCIA DE BIENES EFECTUADA EN CUMPLIMIENTO DE UN MANDATO SIN REPRESENTACIÓN, CONSTITUYE “VENTA”, PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Se ha recibido en esta Dirección Nacional su oficio del antecedente mediante el cual Solicita confirmar que los servicios detallados en su presentación son de aquellos propios de una agencia de negocios. Además, consulta si la transferencia de bienes efectuada en cumplimiento de un mandato sin representación, constituye “venta”, para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

I.- ANTECEDENTES:

En su calidad de abogado, le han solicitado asesoría en la celebración de un contrato de prestación de servicios en virtud del cual una de las partes, que para estos efectos se denominará el “Cliente”, es una sociedad de giro agrícola, que invierte en predios agrícolas para su explotación y posterior comercialización de los productos hortofrutícolas que de ella deriven; y la otra parte, que se denominará en adelante el “Prestador”, es una sociedad cuyo giro es la prestación de servicios y la compra y venta de bienes muebles en general.

El Cliente es una persona jurídica cuyo modelo de negocios consiste en realizar inversiones de su giro y delegar totalmente en un tercero la gestión y administración de dichas inversiones, por lo que en virtud del contrato encarga al Prestador lo que las partes han denominado “servicios generales de administración”, que comprenden, entre otros, los siguientes servicios: a) administración general del predio; b) consultoría agrícola; servicios de contabilidad; d) supervisión de contratistas y personal externo; e) compra de activo e insumos varios; y f) en general, la prestación de todos los servicios necesarios para la correcta explotación del predio.

Para la prestación de los servicios señalados en la letra e) anterior, esto es, la compra de activo fijo e insumos en general, el Cliente confiere al Prestador un mandato a nombre propio, esto es, sin representación, en virtud del cual este último compra para sí, pero por cuenta y riesgo del Cliente, aquellos bienes del activo fijo e insumos en general que éste le encarga en el marco del contrato de “servicios generales de administración” los que le transfiere posteriormente mediante la rendición de cuentas. En este proceso, dichos bienes son facturados directamente por el proveedor original al Prestador.

Por todos los servicios contratados, el Cliente paga al Prestador un honorario fijo, que se determina por el número de hectáreas del predio cuya administración se encarga y que se paga mensualmente. Además, las partes acordaron que por los servicios de la letra f) y cualquier otro servicio extraordinario no contemplado en el contrato, el honorario pactado se incrementaría en una cantidad equivalente al costo en que haya incurrido el Prestador por dichos servicios, también mensualmente. Es decir, todo el margen o ganancia del Prestador por la prestación de todos los servicios descritos en las letras a) a f) anteriores está dado por el honorario fijo, sin perjuicio de lo cual debe agregarse como honorario el costo de los servicios extraordinarios que encargue el Cliente. El honorario pactado se debe pagar mensualmente, previa liquidación y detalle entregado por el Prestador, en la que debe distinguirse: i) el honorario fijo por hectárea del predio administrado; y, ii) el honorario por servicios extraordinarios, de ser procedente.

Adicionalmente, y con la misma periodicidad, el Prestador transferirá al Cliente los bienes del activo fijo e insumos adquiridos a nombre propio, pero por cuenta y riesgo del Cliente, mediante la rendición de cuentas y el Cliente realizará el respectivo pago que exige el mandato celebrado entre las partes. De esta manera, en virtud de la rendición de cuentas contemplada en el mandato: (i) el Prestador transferirá al Cliente el dominio de los bienes del activo fijo e insumos adquiridos por cuenta y riesgo de este último; y (ii) el Cliente pagará al Prestador el valor de la totalidad de los bienes del activo fijo e insumos que recibe a consecuencia de la rendición de cuentas.

Como parte de la asesoría, el Cliente le consulto además si los servicios rendidos por el Prestador y la transferencia de activo fijo e insumos realizada mediante la rendición de cuentas que efectúa el Prestador al Cliente está gravada con Impuesto al Valor Agregado ("IVA") y cuál sería la documentación tributaria que debe emitirse al efecto.

En atención a lo expuesto, solicita confirmar que el contrato de prestación de servicios descrito en esta presentación genera obligaciones gravadas con IVA. Específicamente, solicita confirmar lo siguiente:

1. Que el giro del Prestador configura una agencia de negocios, y, por lo tanto, los servicios descritos en esta presentación y que presta directamente al Cliente están gravados con IVA;

1. Que la rendición de cuentas que tiene lugar entre el Prestador y el Cliente con motivo de la compra de activos fijos e insumos configura el hecho gravado básico de IVA “venta”.

1. Que considerando lo señalado en el punto 2 anterior, el impuesto que se recargue en la factura representativa de la primera compra que haga el Prestador a un proveedor será crédito fiscal para el primero, y que asimismo el impuesto que se recargue en la factura representativa de la rendición de cuentas será débito fiscal para el Prestador y crédito fiscal para el Cliente.

II.- ANÁLISIS:

El artículo 8°, en concordancia con el artículo 2°, N° 2, del D.L. N° 825, de 1974, grava con impuesto al valor agregado a los servicios, siempre que su remuneración, provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en el artículo 20°, N°s 3 ó 4, de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Por su parte, el artículo 20°, N° 3, del mencionado texto legal incluye, entre otras, a las rentas provenientes del comercio.

A su vez, el Código de Comercio en su artículo 3°, N° 7, dispone que son actos de comercio, entre otros, los realizados por agencias de negocios, que son empresas cuyos actos u operaciones son considerados por la ley de carácter mercantil, independientemente de cual sea su naturaleza intrínseca, civil o comercial.

Ahora bien, de acuerdo con el criterio reiteradamente sustentado por esta Dirección Nacional^[1], lo que caracteriza a una agencia de negocios es ser una empresa que supone una organización estable, que puede prestar servicios a distintas personas a la vez y cuyo objetivo es facilitar a sus clientes la ejecución de sus negocios, a través de la prestación de una serie de servicios de la más variada índole, tanto civiles como mercantiles, y pudiendo realizar por si misma las operaciones encargadas, pero por cuenta ajena. Dentro de los servicios que habitualmente presta esta clase de entidades se pueden mencionar los servicios de intermediación o correduría, administración, mandatos, proporcionar personal, etc.

Adicionalmente, se ha señalado que, para estar en presencia de una agencia de negocios mercantil, debe tratarse de una empresa abierta al público, esto es, que ofrezca sus servicios al mercado. Es en este sentido que el tratadista francés Georges Ripert, ilustra dicho requisito expresando lo siguiente: “Estos comerciantes, dirigiéndose a una clientela, deben tener una instalación física donde el público pueda encontrarlos, es decir, una oficina o escritorio”. (Tratado Elemental de Derecho Comercial, 1954, T. I, pág. 128).

Ahora bien, conforme a lo manifestado en su presentación y sin perjuicio que no se han tenido a la vista los contratos que den cuenta de lo expuesto en ella, se estima que el servicio prestado, consistente básicamente en “servicios de administración” de los predios adquiridos por el Cliente, es de aquellos propios de una agencia de negocios, ya que mediante la realización de diversas prestaciones, el Prestador de los mismos busca facilitar a su cliente el desarrollo más eficiente de sus negocios.

Sin embargo, para que se constituya la figura de agencia de negocios es requisito fundamental que la empresa prestadora se encuentre abierta al público^[2], en términos de ofrecer sus servicios indistintamente a todos aquellos que lo soliciten.

Respecto de la compra de activos e insumos en general, que el Prestador del servicio efectuaría en virtud de un mandato sin representación otorgado por el Cliente, cabe manifestar que cuando el mandato opera sin representación, como en el caso en consulta, jurídicamente el mandatario obra a su propio nombre, obligándose él y no el mandante en la adquisición de los bienes, es decir, compra para sí los bienes encargados adquirir, por lo que el vendedor deberá emitir una factura directamente al mandatario. Respecto de la rendición de cuenta que se encuentra obligado a realizar el mandatario, cabe manifestar que, en la medida que mediante la rendición de cuentas se cumple la obligación del mandatario, que constituye una convención de carácter onerosa (tiene por objeto la utilidad de ambas partes, gravándose cada uno a beneficio del otro) y (transfiere o) sirve para transferir el dominio de cosas corporales muebles, se verificaría el hecho gravado venta. Siendo así, el mandatario deberá emitir una factura a su mandante por las mercaderías cuya compra se rinde, recargando el Impuesto al Valor Agregado. Adicionalmente, en caso que dicho mandato sea remunerado, el mandatario deberá facturar a su mandante por dicho concepto, ya que la naturaleza del mandato es comercial.

Distinta es la situación cuando el mandato requiere la contratación de servicios a favor de terceros, ya que aun cuando éste sea sin representación y los servicios sean facturados directamente al mandatario, éste no puede facturarlos a su vez al beneficiario del mismo, ni utilizar como crédito fiscal el impuesto recargado en las facturas recibidas, ya que no es el mandatario la persona que presta el servicio gravado. En tal caso, para rendir cuenta de dichos gastos el mandatario debe utilizar cualquier otro documento interno que estime conveniente y que acredite fehacientemente la operación de que se trata.

III.- CONCLUSIÓN:

Basado en el análisis precedente, se procederá a dar respuesta a cada una de sus consultas en el orden en que éstas fueron formuladas:

1. Considerando que el servicio que pretende efectuar la “Prestadora”, a saber servicios de gestión y administración de los predios agrícolas adquiridos por su cliente, es de aquellos servicios que habitualmente prestan las agencias de negocios, es posible concluir, en la medida que el Prestador sea una empresa abierta al público, que éste constituye efectivamente una agencia de negocios, en los términos señalados en este oficio, ya que tiene por finalidad facilitar a su cliente el desarrollo más eficiente de sus negocios, mediante la prestación de una serie de servicios de diversa índole, tanto civiles como mercantiles.

En atención a ello, la remuneración obtenida por la empresa “Prestadora”, como contraprestación de sus servicios, se encuentra afecta con Impuesto al Valor Agregado, en virtud del Art. 8, en concordancia con el Art. 2°, N° 2, del D.,L. N° 825, ya que al ser considerada ésta como una agencia de negocios, sus actos son reputados mercantiles, de acuerdo con lo establecido por el artículo 3° N° 7 del Código de Comercio, por lo que su remuneración se clasifica en el Art. 20°, N° 3, de la Ley de la Renta. En el caso bajo análisis, la remuneración se encontrará constituida tanto por el honorario fijo como por el honorario por servicios extraordinarios.

1. Cómo se señaló en el cuerpo de este oficio en la medida que mediante la rendición de cuentas se cumple la obligación del mandatario, que constituye una convención de carácter onerosa, que sirve para transferir el dominio de cosas corporales muebles, se verificaría el hecho gravado venta, contenido en el Art. 2°, N° 1, del D.L. N° 825.

1. Atendido lo anterior, procede que el mandatario emita una factura a su mandante, recargando el impuesto al Valor Agregado, por las mercaderías cuya compra se rinde. Concordante con ello, corresponde que el mandatario utilice como crédito fiscal, el impuesto soportado en la adquisición de dichos bienes, así como también procede para su mandante el uso como crédito fiscal del impuesto recargado en la factura en virtud de la cual el mandatario rinde cuenta del encargo y transfiere a su vez el dominio de los bienes adquiridos.

Finalmente, cabe reiterar según lo señalado en el cuerpo de este oficio, que lo anterior no es aplicable para los mandatos con representación, ni tampoco para aquellos mandatos sin representación cuyo objeto es la contratación de servicios a favor de terceros, ya que en este caso el mandatario nunca puede entenderse prestador de los servicios contratados.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 1124, de 31.05.2018

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Indirectos

[\[1\]](#) Ord. 3670, de 11/10/2002; Ord. 2329, de 18/5/2004.

[\[2\]](#) Ord. 3979, de 13/9/2006.